

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Kay Wrulich in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberater Metzler & Adelsberger OG, Stadtgraben 25, 6060 Hall in Tirol, über die Beschwerde vom 22. August 2019 gegen die gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014 – 2017 des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr Finanzamt Österreich) allesamt vom 22. Juli 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach öffentlicher mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz „Bf“) reichte seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 am 17.2.2015, für das Jahr 2015 am 10.3.2016, für das Jahr 2016 am 12.7.2017 und für das Jahr 2017 am 10.3.2018 beim Finanzamt ein. Unter anderem beantragte der Bf dabei die steuerliche Berücksichtigung von Familienheimfahrten sowie Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (Ersuchen um Ergänzung vom 13.5.2016) forderte die Abgabenbehörde den Bf u. a. auf, sämtliche Belege zu den geltend gemachten Werbungskosten der Jahre 2013 - 2015 nachzureichen.

Mit Eingaben vom 10.7.2016 kam der Bf dem Ersuchen nach, machte Angaben zu seiner selbständigen und nichtselbständigen Tätigkeit und übermittelte eine detaillierte Aufstellung der geltend gemachten Werbungskosten einschließlich der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung samt umfangreicher Belege.

Am 5.1.2017 erließ die Abgabenhörde die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 und 2015. Dabei wurden nicht sämtliche geltend gemachten Werbungskosten anerkannt; insbesondere blieben Tagesdiäten und Kilometergelder unberücksichtigt.

In der Folge brachte der Bf firstgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 ein.

Im Zuge eines weiteren durchgeführten Vorhalteverfahrens ersuchte die Abgabenbehörde den Bf auch zu der zwischenzeitig eingebrachten Einkommensteuererklärung des Jahres 2016 (Arbeitsmittel, Reisekosten, doppelter Haushaltsführung und Wohnraumschaffung) Angaben zu machen (Ersuchen um Ergänzung vom 17.7.2017 sowie 14.9.2017).

Mit Eingabe vom 28.9.2017 kam der Bf dem Ersuchen nach und legte eine detaillierte Aufstellung seiner Werbungskosten vor, darunter auch die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung samt Berechnung der AfA für eine im Jahr 2015 angeschaffte Küche.

Am 9.11.2017 erließ die Abgabenbehörde die Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2014 und 2015. Am 12.12.2017 wurde der Erstbescheid des Jahres 2016 erlassen.

Betreffend das Jahr 2017 reichte der Bf am 27.9.2018 eine „Ergänzung zu seiner Einkommensteuererklärung 2017“ ein und übermittelte wiederum eine Auflistung samt Belegen seiner beantragten Werbungskosten. In Folge ersuchte die Abgabenbehörde den Bf wiederum um Angaben betreffend doppelte Haushaltsführung, welchem er mit Eingabe vom 12.10.2018 nachkam.

Schließlich erließ die Abgabenbehörde am 22.10.2018 den Einkommensteuerbescheid 2017.

Im Rahmen des hier nicht verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerverfahrens 2018 fand am 21.5.2019 ein Telefonat zwischen dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes und dem Bf statt. Dabei äußerte der Bf, die „Nutzungsdauer einzelner Einrichtungsgegenstände über die bisher angesetzte Dauer hinaus geltend machen zu wollen“.

In der Folge erließ die Abgabenbehörde am 22.7.2019 gem § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 – 2017. In einer gesonderten Bescheidbegründung vom 23.7.2019 führte die Abgabenbehörde zunächst unter Punkt „rechtliche Grundlagen“ im Wesentlichen aus, dass eine AfA erst geltend gemacht werden könne, wenn das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes diene und deshalb eine Abnutzung vorliege. Der AfA-Zeitraum beginne grundsätzlich mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes. In einem Telefonat vom 21.5.2019 habe der Bf der Abgabenbehörde jedoch mitgeteilt, dass er die AfA für diverse Einrichtungsgegenstände „über die angegebene Nutzungsdauer hinaus geltend gemacht habe“, um die in den ersten Jahren der Nutzungsdauer unterlassene Geltendmachung der AfA nachzuholen, damit ihm kein Schaden entstehe. Unter Punkt „Küche“ wurde zunächst ausgeführt, dass zwei Rechnungen der „***x GmbH***“

keine Leistungsbeschreibung enthalte und nicht der Bf als Empfänger aufscheine und eine Rechnung der „***Y OG***“ Leuchten aus dem Luxussegment anführe. Diese seien daher Aufwendungen der privaten Lebensführung und könnten nicht anerkannt werden. Schließlich seien auch die Gesamtkosten der Küche iHv € 28.739,55 nicht angemessen und würden den notwendigen Mehraufwand für eine Kücheneinrichtung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung massiv überschreiten. Die Behörde habe die Durchschnittspreise für Küchen in verschiedenen Einrichtungshäusern verglichen und halte einen Durchschnittspreis von € 2.500,- für eine notwendige Küchenzeile für angemessen.

„Zur Einkommensteuer 2014“ wurde ausgeführt, der Bf habe in der „Ergänzung zur Einkommensteuererklärung 2014 vom 10.7.2016“ mit Beilage „B19“ eine AfA für Einrichtung iHv € 600,- und mit Beilage „B20“ eine AfA für Einrichtung iHv € 1.235,44 geltend gemacht, welche Tischlerarbeiten aus dem Jahr 2004 bzw 2001 betreffen. Die Beträge seien im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt worden. Die mit „B20“ bezeichnete Einrichtung sei aufgrund einer Nutzungsdauer von 10 Jahren bereits 2010 vollständig abgeschrieben gewesen. Die mit „B19“ bezeichnete Einrichtung sei im zweiten Halbjahr 2004 angeschafft worden, somit sei nur mehr eine Halbjahres-AfA von € 300 zulässig. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung seien daher um € 1.535,44 zu kürzen gewesen.

„Zur Einkommensteuer 2015“ wurde mit Verweis auf die vom Bf am 10.7.2016 eingereichten „Ergänzung zur Einkommensteuererklärung 2015“ ausgeführt, dass die mit „B19“ bezeichnete Einrichtung bereits abgeschrieben sei. Ferner ließen zwei Rechnungen (B11 und B14) nicht erkennen, was angeschafft worden sei; eine Rechnung betreffend die Leuchten aus dem Luxussegment sei nicht anzuerkennen, weshalb die Werbungskosten zu kürzen gewesen seien.

„Zur Einkommensteuer 2016“ wurde mit Verweis auf die vom Bf am 28.9.2017 eingereichte „Ergänzung zur Einkommensteuererklärung 2016“ ausgeführt, dass die mit „B21“ und „B23“ gekennzeichnete Einrichtung (Ofen und LCD-Anlage) im zweiten Halbjahr 2006 angeschafft worden sei, sodass im Jahr 2016 jeweils nur mehr eine Halbjahres-AfA von EUR 154,43 (Ofen) und EUR 61,65 (LCD-Anlage) zulässig sei. Die darüber hinaus geltend gemachte AfA von € 216,06 sei daher unberechtigt und unrichtig. Ferner ließen die Beilagen „B11“ und „B14“ nicht erkennen, was angeschafft worden sei und der Leistungsempfänger stimme nicht mit dem Bf überein. Die Beilage „B15“ bezeichne Leuchten aus dem Luxussegment, welche nicht als Küchenbeleuchtung gelten und daher als nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung zu werten seien. Darüber hinaus sei wie ausgeführt als Anschaffungskosten für eine notwendige, angemessene und zweckmäßige Küchenausstattung lediglich ein Betrag von € 2.500,- anzuerkennen, woraus sich für 2016 eine AfA von € 250,- ergebe.

„Zur Einkommensteuer 2017“ wurde mit Verweis auf die vom Bf am 20.9.2018 eingereichte „Ergänzung zur Einkommensteuererklärung 2017“ ausgeführt, dass „B11“ und „B14“ nicht erkennen ließen, was angeschafft worden sei und „B15“ bezeichne Leuchten aus dem

Luxussegment. Für die Küche sei eine AfA von € 250,- angemessen. Die Werbungskosten seien daher zu kürzen gewesen.

Der Bescheidbegründung waren Online-Angebote von Küchenzeilen der Unternehmen Ikea, Obi, Leiner, Möbelix, MömaX, Otto.de, xxxLutz und Quelle.at angefügt.

Mit rechtzeitig nach Fristverlängerung am 26.8.2019 eingebrachter Beschwerde brachte der Bf zusammengefasst vor, beim Kaufpreis der Küche seien auch der Abbau und die Entsorgung der alten Küche inkludiert gewesen. Die Anschaffung der neuen Elektrogeräte und der Leuchten hätten ferner auch zur Senkung der Stromkosten geführt. Die Rechnungen „B11“ und „B14“ seien Ausgaben für einen Parkettboden.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 6.12.2019 wurden die Einkommensteuerbescheide 2015, 2016, 2017 abgeändert und hinsichtlich der Anschaffung eines Parkettbodens eine AfA iHv € 157,09 anerkannt. Hinsichtlich des Jahres 2014 erfolgte eine Abweisung der Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass aufgrund des hochwertigen Parketts eine Nutzungsdauer von 25 Jahren angenommen werde, und somit sich die AfA in der angeführten Höhe ergebe. Hinsichtlich der Kosten für die Montage einer Küche werde auf Vergleichspreise in der Beilage zur Bescheidbegründung verwiesen, welche regelmäßig zwischen € 379,- und € 499,- lägen.

Mit rechtzeitig am 7.1.2020 eingebrachter Eingabe brachte der Bf einen Vorlageantrag ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Stellungnahme vom 21.4.2021 beantragte die Abgabenbehörde aufgrund neuer Erkenntnisse, welche im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2018 hervorgekommen seien, die vollständige Streichung der im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Werbungskosten, da der Familienwohnsitz bereits im Jahr 2013 an den Arbeitswohnsitz des Bf verlegt worden sei.

2.Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang und Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus dem vorliegenden Aktenteilen insbesondere den Bescheiden, die verfahrensrechtlichen Verfügungen samt deren Beantwortung durch den Bf. Insbesondere wurden auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch keine Einwände gegen den Sachverhaltsvortrag erhoben. Vielmehr hat die Amtspartei den Verfahrensgang bestätigt.

Ob der Bf im Rahmen des Telefongesprächs vom 21.5.2019 erklärte, die Nutzungsdauer einzelner Einrichtungsgegenstände künftig über die bisher angesetzte Dauer hinaus geltend machen zu wollen, oder ob er angab, dies bereits getan zu haben, lässt sich aus dem Akt nicht eindeutig entnehmen. Der Aktenvermerk vom 21.5.2019 des Finanzamtes weist lediglich darauf hin, dass er eine entsprechende Vorgangsweise beabsichtigte, während sich aus den

Begründungen der angefochtenen Bescheide ein abweichendes Bild ergibt. Für die gegenständliche Entscheidung ist es jedoch nicht von Relevanz, ob der Bf erklärte, diese Vorgangsweise zu beabsichtigen oder sie bereits umsetzte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Nach § 293 b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Dem Bericht des Finanzausschusses zum Abgabenänderungsgesetz 1989, mit welchem die Bestimmung § 293b BAO begründet wurde (AB 1162 BlgNR 17. GP, 15-16) ist zu entnehmen, dass diese zur Beseitigung offensichtlicher Unrichtigkeiten, die ohne weitere Erhebungen erkennbar sind, geschaffen wurde. Keinesfalls soll es zulässig sein, Bescheide wegen Umständen, die erst nach diesbezüglichen Erhebungen feststellbar wären, gestützt auf die neu zu schaffende Regelung zu berichtigen. Diese neue Bestimmung soll der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit den Vorrang einräumen, was insbesondere bei der Ermessensübung zu berücksichtigen ist (VwGH 28.05.2009, 2007/15/0285).

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (*Stoll*, BAO, 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049). Davon ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann auszugehen, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (wären Unrichtigkeiten erst nach weiter gehenden Ermittlungen erkennbar, so sind sie nicht offensichtlich iSd § 293b BAO), wobei die Unrichtigkeit sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen kann (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107; VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0015, mwN).

Eine Berichtigung iSd § 293b BAO setzt somit voraus, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen (einschließlich Beilagen) selbst oder aus diesen iVm der übrigen Aktenlage erkennbar sein muss (VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098; VwGH 25.2.2015, 2011/13/0133; VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0015; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO3 § 293b Anm 9). Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind einer Berichtigung

gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098; BFG 7.7.2023, RV/1100077/2021).

Im vorliegenden Fall ist hervorzuheben, dass in jedem einzelnen Einkommensteuerverfahren ergänzende Stellungnahmen, Unterlagen und Dokumente im Rahmen von Vorhalteverfahren angefordert wurden. Dadurch hat die Abgabenbehörde zusätzliche Ermittlungsschritte zur Sachverhaltsaufklärung unternommen. Vor diesem Hintergrund liegt die für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO erforderliche offensichtliche Unrichtigkeit aus einer Abgabenerklärung gerade nicht vor, auch wenn die Beantwortungen der Vorhalte vom Bf oder von der Abgabenbehörde als „Ergänzungen“ zur Einkommensteuererklärung bezeichnet wurden. Wurde ein Vorhalteverfahren gemäß § 161 Abs 2 BAO durchgeführt, so kann die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit nicht mehr (und allein) auf der Erklärung beruhen. § 293b BAO wird damit unanwendbar (VwGH 25.6.2007, 2002/14/0100; BFG 22.05.2025, RV/7101136/2025; *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023), § 293b BAO Rz 12)

Ferner ist anzumerken, dass die Abgabenbehörde bei Erlassung eines berichtigten Bescheids grundsätzlich auch dazu verpflichtet ist, das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 293b BAO nachvollziehbar darzulegen. Im Beschwerdeverfahren ist ein Wechsel des von der Abgabenbehörde geltend gemachten Berichtigungsgrundes nicht zulässig. Dies gewinnt insbesondere deshalb an Bedeutung, weil die Abgabenbehörde im vorliegenden Fall ein Telefonat als Anlass für die Berichtigung herangezogen hat. In dessen Zuge ist die Behörde davon ausgegangen, dass der Bf die AfA falsch bemessen hat oder dies beabsichtigt. Gerade dieser Umstand zeigt, dass die behauptete offensichtliche Unrichtigkeit nicht aus den Abgabenerklärungen selbst, sondern erst durch das nachträgliche Telefongespräch und weiteren Erhebungen ersichtlich war. Damit liegen die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293b BAO ebenfalls nicht vor.

Weiters ist die Frage der Angemessenheit eines Aufwands (wie etwa die Höhe der beantragten Aufwendungen für eine Küche) eine Wertungsfrage, deren Klärung regelmäßig erst nach weitergehenden Ermittlungen und einem branchenüblichen Vergleich möglich ist. Im vorliegenden Fall hat die Abgabenbehörde entsprechende Nachforschungen erst zu einem Zeitpunkt angestellt, zu dem die Einkommensteuerbescheide bereits rechtskräftig waren. Ob Aufwendungen für eine Küche in der geltend gemachten Höhe angemessen sind, beruht daher nicht auf einer „offensichtlichen Unrichtigkeit“, sondern auf einer rechtlichen Wertung des Sachverhalts. Eine Berichtigung im Rahmen des § 293b BAO scheidet somit auch aus diesem Grund aus.

Auch verkennt die Abgabenbehörde die Rechtslage, wenn sie im Wege einer ergänzenden Stellungnahme sämtliche Werbungskosten für die Jahre 2014 – 2017 aufgrund nachträglicher

Erkenntnisse im Einkommensteuerverfahren 2018 aberkennen möchte. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107) tritt ein berichtigender Bescheid nicht an die Stelle des berichtigten Bescheids, sondern ergänzt diesen lediglich hinsichtlich der festgestellten offensichtlichen Unrichtigkeiten („Teilrechtskraft“). Ein auf § 293b BAO gestützter Berichtigungsbescheid darf ausschließlich die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigen (vgl. *Ellinger*, ÖStZ 1990, 255). Da hinsichtlich des von der Abgabebehörde angegebenen Berichtigungsgrundes Bindungswirkung besteht, hätte eine Berichtigung allenfalls in Bezug auf die Berichtigungspunkte der Höhe oder dem Grunde nach (beispielsweise die Bemessung der AfA für die Küche) erfolgen können. Die vollständige Aberkennung sämtlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung würde hingegen die durch § 293b BAO eingeräumte Berichtigungskompetenz überschreiten und wäre daher überdies unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Rechtsfrage ist durch die zitierte höchstgerichtliche Judikatur geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor. Die Revision war somit nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 4. November 2025